República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-51654927-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Mayo de 2022

Referencia: Voc. XI. Expte. N° 38.140-I (y su acumulado Nro. 38.141-I) caratulado “Bazar Urbano S.R.L s/ apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 38.140-I (y su acumulado Nro. 38.141-I)** caratulado “**Bazar Urbano S.R.L s/ apelación”,**

La Dra. O’Donnell dijo:

I.- Bazar Urbano S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 305/13 y 304/13, emitidas el 22 de agosto de 2013 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante las cuales se le determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009, y el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008 y 1/2009 a 12/2009, y se la intima el ingreso de $112.312,41 y $68.207,96 respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37); además, se le aplica sendas multas de omisión de $78.618,69 y $47.745,58 con sustento en el art. 45 de la misma ley.

Relata que su actividad es la venta de artículos de bazar y que fue objeto de un procedimiento de fiscalización en el que se le requirió información sobre los montos en las cuentas “Proveedores” y “Acreedores Varios” del balance del ejercicio cerrado en 2008, así como también la depuración de sus cuentas bancarias en orden a determinar los ingresos del período fiscal 2009.

Señala que en el período 2008 se le atribuyó una omisión de ingresos que explicó tenía origen en un mutuo de dinero con un tercero, instrumentado en escritura pública ante la escribana Petrelli. Agrega que si bien la escribana suscribió la escritura luego la negó, pero aclara que dicha profesional no desconoció su firma sino el contenido del instrumento. Sostiene que en el Acta labrada por la fiscalización en su domicilio se precisa la existencia de dos hojas notariales similares, y dice que lo que importa es que la escribana no desconoció el documento sino que acompañó otro.

Critica que la fiscalización no haya buscado al Escribano Romero Di Piero y destaca que todos los problemas

anteriormente descriptos son notariales, ajenos a ella, que recibió el dinero y se comprometió a devolverlo.

Desarrolla también abundante doctrina y jurisprudencia sobre el método presuntivo establecido en el art. 18 de la ley 11.683 y alega que el juez administrativo no estaba facultado para recurrir al mismo, solicitando en consecuencia que se revoquen las Resoluciones.

En cuanto a las sanciones aplicadas, sostiene que su accionar no puede ser encuadrado en el tipo infraccional del art. 45 de la ley 11.683 porque las inconsistencias surgieron de declaraciones juradas en las que exteriorizó en forma voluntaria las operaciones, y requiere que se aplique la causal de error excusable.

Ofrece prueba pericial contable y solicita se revoquen las Resoluciones, con costas.

II.- A fs. 52/62 y 137/148 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, y solicita la confirmación de las Resoluciones, también con costas.

Indica para ello que con motivo de una denuncia telefónica anónima sobre irregularidades de Bazar Urbano S.R.L. en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, inició un procedimiento de fiscalización a las resultas del cual respecto del período fiscal 2008: a) se impugnaron comprobantes por carecer de respaldo documental por $35.784,36; y b) se consideró inexistente la deuda de $250.000 exteriorizada en su declaración jurada del período fiscal 2008 que dijo correspondía a un contrato de mutuo con Promocionarte S.A.. La impugnación se sustentó en la falta de fecha cierta del contrato, ya que fue respaldado con la fotocopia de un Acta de Certificación de Reproducción de Mutuos del 3 de noviembre de 2011 en la que se transcribe que se formaliza simultáneamente por Acta Nro. 30 del Libro Nro. 26 y Actuación Notarial F010980556, legalizada la firma y el sello de la escribana interviniente Susana Mirtha Petrelli por el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, el 20 de mayo de 2008.

Agrega, que debido a la falta de certeza y disparidad entre la fecha de celebración del contrato de mutuo y su certificación, solicitó a la Escribana Petrelli el Libro de Requerimientos Nro. 26 registrado bajo el Nro. 63334, fojas 464.201 a 464.400 y el Acta de Requerimientos Nro. 30, con el fin de constatar la validez del mutuo aportado por Bazar Urbano S.R.L. Dicha actuación fue asentada en el Acta 0710002011783344301 del 9 de noviembre de 2011, firmada por la escribana, en la que se dejó asentado que el certificado expedido en el sellado Nro. 008163310 correspondía a un documento de autorización de manejo del Dominio BPN 685 de la Sra. Iraci a su cónyuge.

Fue por ello que la fiscalización concluyó en falta de validez del mutuo y, en consecuencia, del pasivo declarado por Bazar Urbano S.R.L. en el ejercicio 2008 que, junto con los gastos sin respaldo por $35.784,36 fue tratado como un incremento patrimonial no justificado de acuerdo al art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

Además, en el período fiscal 2009 con la información aportada por la contribuyente y las acreditaciones bancarias obtenidas de los extractos de las diferentes entidades bancarias la fiscalización arribó a un monto total anual depurado de $889.118,82 que al compararse con las ventas arrojaron una diferencia de $118.510,39 a la que también se le dio el tratamiento de incremento patrimonial no justificado, esto es como ingresos omitidos en el impuesto a las ganancias, por aplicación de la presunción prevista en el inc. g) de la ley 11.683.

Agrega que en ambos casos, se determinaron ventas gravadas sin declarar en el impuesto al valor agregado, conforme lo dispuesto en el art. 18 de la ley.

III.- A fs. 73, se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba pericial contable; cuyo informe obra a fs.

176/177.

IV.- A fs. 156 obra agregada la sentencia del Tribunal en Pleno que decide la acumulación del Exp. N° 38.141-I al 38.140-I; a fs. 186, en atención al tiempo transcurrido, se clausura el período probatorio y se elevan los autos a su conocimiento; a fs. 189 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 193/194 únicamente el escrito presentado por el Fisco Nacional; por último, a fs. 198 se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Corresponde analizar si las Resoluciones han sido dictadas conforme a derecho.

Respecto de los ajustes determinados en el período fiscal 2008 por el tratamiento como ingresos omitidos de los montos incluidos como pasivo en las cuentas “Proveedores” y “Acreedores Varios” del balance de dicho ejercicio por $4.235,40 y $35.784,36, respectivamente, ningún agravio ha formulado en esta instancia, ni por ende tampoco prueba rindió Bazar Urbano S.R.L. para justificar su origen, por lo que corresponde su confirmación, con costas.

Por otro lado, respecto al pasivo de $250.000 incluido también en la cuenta “Acreedores Varios”, la recurrente pretende justificarlo con un contrato de mutuo celebrado con el representante de Promocionarte S.A., cuya copia obra a fs. 316/319 de las act. adm., en el que firmas aparecen certificadas ante la escribana Petrelli el 20 de mayo de 2008 en un Acta separada –la N° 30, Libro 26-, en la que deja expresa constancia que es *responsabilidad de los firmantes el contenido del mismo.* Dicho instrumento, denominado como certificado de reproducción de mutuo, a su vez fue certificado por otro escribano, Romeo Di Piero, el 3 de noviembre de 2011, ya iniciado y en curso el procedimiento de fiscalización.

Pero a fs. 321 obra el acta labrada a la escribana Petrelli que exhibe libro de requerimientos y allí la fiscalización constata que en el Acta correspondiente a la certificación de firmas del mutuo –Acta N° 30, Libro 26-, obra asentada una autorización de manejo extendida el 12 de julio de 2002 a la señora Iraci que nada tiene que ver con la operación de crédito que invoca Bazar Urbano S.R.L. Dice la recurrente que él es ajeno a estos *problemas notariales,* sin embargo, es su representante el que ha intervenido en la operación comercial que hizo valer para justificar haber recibido el dinero del préstamo y de ese modo refutar la pretensión fiscal.

Las deficiencias que adolece la documentación con la que la recurrente pretende justificar son evidentes, a lo que debe agregarse que tampoco logró demostrar la secuencia completa de la operación ni una realidad distinta a la presumida por el juez administrativo, esto es, que el mutuo en realidad nunca existió y que los fondos detectados en su cuenta bancaria corresponden en realidad a ingresos omitidos de declarar en el período en cuestión, con los efectos que ello tiene bajo la presunción legal del art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

Es que Bazar Urbano S.R.L. pretendió probar el contrato de mutuo y la fecha de su celebración con un Acta de Certificación de firmas del año 2011 en la que se transcribe otra Acta extendida el 20 de mayo de 2008. Ante las dudas que presentaba esta documentación, la fiscalización requirió a la escribana interviniente que exhibiera el instrumento en cuestión, quien según se deja constancia en el Acta 071000201178344301 labrada por la fiscalización en su propio domicilio el 9 de noviembre de 2011, aportó la documentación allí referida que correspondía a otra operación sin ninguna mención ni intervención de la aquí recurrente.

Así las cosas, los instrumentos que supuestamente respaldan el préstamo de $250.000 carecen de sinceridad, máxime a partir de las manifestaciones y documentación de la escribana que supuestamente extendió la certificación de firmas.

Por otro lado, la prueba rendida en esta instancia, concretamente, el informe pericial contable obrante a fs.176/177 nada aporta ni agrega al análisis efectuado por el juez administrativo, ya que allí solo se da cuenta de

la registración contable del pasivo, que no estaba en discusión, más aun fue precisamente la registración del mutuo como pasivo lo que originó las tareas de fiscalización y finalmente los ajustes notificados en las Resoluciones.

Cabe recordar que desde el punto de vista formal, el art. 2246 del Código Civil vigente en el año 2008 disponía que el mutuo mayor a $10.000 sólo podía probarse por instrumento público o privado de fecha cierta; por su parte, el art. 1035 establecía que un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tenía fecha cierta o auténtica, desde su registración o presentación ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que llevara la constancia y fecha de tal registro o presentación.

En el caso, la intervención de la escribana Petrelli aparece en el acta de certificación de las firmas insertas en el contrato, lo cual no era suficiente con dicho fin; pero, además, ante la fiscalización exhibió sus registros y desconoció haber extendido el instrumento, lo que a las claras prueba que el instrumento nunca existió.

De cualquier modo, no fue la falta de fecha cierta la única objeción que hizo la fiscalización ya que tampoco pudo establecer el origen de la suma de dinero recibida por el mutuo, por cuanto la empresa Promocionarte S.A. no exteriorizó su situación patrimonial en el período fiscal 2009, no presentó ninguna declaración jurada, tampoco poseía acreditaciones bancarias, según los datos extraídos de los sistemas informáticos de la AFIP – DGI que revelan su situación económica y patrimonial a la fecha del mutuo.

En definitiva, ni en la instancia administrativa previamente sustanciada ni ante este Tribunal, la aquí recurrente realizó ningún esfuerzo probatorio tendiente a aportar documentación respaldatoria sobre la secuencia completa de la operatoria con la que pretende justificar los pasivos por ella registrados, esto es, no se ha probado la disponibilidad del dinero y la entrega por parte de Promocionarte S.A., así como tampoco se ha aportado documento alguno que acredite la restitución en dinero por parte de Bazar Urbano S.R.L. Cabe recordar que la Excma. Cámara ha sostenido que *"…más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia de la operatoria pertinente" (Sala I, "Badial S.A. (TF 32.999-I c/ DGI"),sent. del 3/2/2015 y "Ariston S.A. c/ DGI s/ recurso directo del organismo externo", sent. del 16/07/15).*

Cabe concluir entonces que, por diferentes medios, el Fisco Nacional probó que el mutuo que el contribuyente hace valer en respaldo de su declaración jurada, en el caso la del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008, no existió y le otorgó al mismo el carácter de incremento patrimonial no justificado, de acuerdo a lo previsto en el art. 18 inc. f) de la ley 11.683, por lo que al encontrarse debidamente fundada corresponde confirmar el ajuste por este concepto.

En segundo término, en cuanto al ajuste efectuado correspondiente al período fiscal 2009, la fiscalización actuante depuró las acreditaciones bancarias y determinó que las mismas eran de titularidad de Bazar Urbano S.R.L., determinando por ende una diferencia entre el monto total de dichas acreditaciones bancarias y el monto total de ingresos respecto a dicho período fiscal, por lo que presumió que tal diferencia responde a ingresos por ventas originados en el ejercicio de su actividad

Atento a las irregularidad señalada, los importes resultantes de las acreditaciones bancarias al ser superior a las ventas declaradas, fueron consideradas en el impuesto al valor agregado como ventas omitidas y se procedió a la estimación de oficio de sus obligaciones en los términos del art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

Tampoco en este caso la recurrente invocó agravios específicos, ni aportó ninguna documentación tendiente a

acreditar que los fondos detectados en sus cuentas no se originaron en ventas, por lo que debe ser igualmente confirmado.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 304/2013 y 305/2013 recurridas en todas sus partes, tanto en cuanto al capital como a los intereses resarcitorios cuyo pago en ellas se intima, por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, imponiéndose las costas a la vencida.

VI.- Que por último, resta tratar los agravios vinculados con las sanciones aplicadas.

Las consideraciones realizadas en relación a la actitud de la recurrente ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias son suficientes para confirmar las sanciones aplicadas con sustento en la figura del art. 45 de la ley 11.683, revelándose evidente la confección de declaraciones juradas inexactas en las que bajo la simulación de operaciones de préstamo se omitió declarar ingresos que debieron quedar comprendidos en las mismas. Es por ello, que se reúnen en forma simultánea los requisitos objetivo y subjetivo que exige el tipo descripto en dicha norma sin que en los recursos de apelación ante este Tribunal se hayan esgrimido agravios específicos que permitan modificar el encuadramiento efectuado por el juez administrativo.

VII.-Por las razones expuestas, corresponde confirmar las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 304/13 y 305/13 en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, en las siguientes sumas:

a. $9.785, por la representación procesal, y $24.462 por el patrocinio letrado, por las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa del Expediente N° 38.140-I, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas establecidas por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $16.546 equivalente a 2,22 UMA por la representación procesal y $ 41.364 equivalente a 5,56 UMA por el patrocinio letrado, por las tareas desarrolladas en la última etapa procesal del Expediente N° 38.140-I teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas dispuestas por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

c. $6.253 por la representación procesal y $15.633 por el patrocinio letrado, por las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa del Expediente N° 38.141-I, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas dispuestas por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

d. $11.010 equivalente a 1,48 UMA por la representación procesal y $ 27.524 equivalente a 3,70 UMA por el patrocinio letrado, por las tareas desarrolladas en la última etapa procesal del Expediente N° 38.141-I, teniendo en

cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y demás pautas dispuestas por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

3°) Regular los honorarios del CP Luis Cortes en la suma de $ 16.402 por su actuación en autos en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 08:47:15 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 09:03:25 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 09:03:26 -03:00